Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 159 del 10 luglio 1998 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

PARTE PRIMA — **Roma - Venerdì, 10 luglio 1998** — SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 118

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 26 giugno 1998, n. **168/E.**

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (O.N.L.U.S.).

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 26 giugno 1998, n. **168/E**. — *Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (O.N.L.U.S.)* *Pag.* 3

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 26 giugno 1998, n. **168/E.**

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. (O.N.L.U.S.).

Alle direzioni regionali delle entrate
Agli uffici delle entrate
Agli uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli uffici I.V.A.
Agli uffici del registro
Ai centri di servizio delle imposte dirette ed indirette

e, per conoscenza:

Al Servizio centrale ispettori tributari
Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate
Al Comando generale della Guardia di finanza
Alla Società italiana degli autori ed editori
Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari sociali
Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per lo spettacolo
Al Ministero del lavoro e della previdenza sociale
Al Ministero degli affari esteri
Al Ministero della ricerca scientifica e tecnologica
Al Ministero per i beni culturali e ambientali
Al Ministero della sanità
Al Ministero della pubblica istruzione
Al Ministero dell'interno
Al Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica

PREMESSA

Con circolare n.124/E del 12 maggio 1998 sono stati forniti i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt.1-9) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460.

Con la presente circolare si forniscono le prime istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), contenute nella Sezione II (artt.10-29) del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997, che hanno dato attuazione alla delega recata dall'art.3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

Resta fermo che ulteriori chiarimenti saranno forniti anche sulla base dei contributi interpretativi del costituendo organismo di controllo di cui al medesimo art.3, commi 190, 191 e 192, della menzionata legge n.662 del 1996.

Circa la natura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale si precisa innanzitutto che le stesse - individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali - costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonchè di ulteriori specifici tributi.

Le disposizioni agevolative in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale integrano e modificano le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi, mentre la delimitazione dei requisiti che qualificano le ONLUS assume valenza generale nel sistema tributario.

Si ricorda che le disposizioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 sono entrate in vigore il 1° gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

1. REQUISITI PER LA QUALIFICAZIONE DELLE ONLUS

1.1Tipologie di enti.

L'art.3, comma 189, della legge 23 dicembre 1996, n.662, nel dettare i principi e i criteri direttivi in materia di disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ha delimitato l'ambito dei soggetti inquadrabili in tale categoria soggettiva, individuando esattamente gli enti ai quali non è concesso assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la citata disposizione alla lett.a) esclude dall'ambito dei soggetti qualificabili come ONLUS *"gli enti pubblici e le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria".*

In attuazione dei criteri impartiti dalla legge delega n.662 del 1996, il decreto legislativo n.460 del 1997, all'art.10, comma 1, individua positivamente i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, stabilendo che, ricorrendone i presupposti, *"Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica".*

Il comma 10 del medesimo art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 dispone che *"Non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n.218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e di categoria".*

Dall'esame delle disposizioni menzionate risulta in sostanza che possono assumere la qualifica di ONLUS solo gli enti privati, mentre sono espressamente esclusi dal regime tributario delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale gli enti pubblici.

Nell'ambito degli enti di diritto privato la norma elenca espressamente i soggetti in ogni caso esclusi dalla categoria delle ONLUS, mentre lascia ampia facoltà di scelta nella individuazione della forma giuridica da assumere ai fini della inquadrabilità fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Si può in sintesi tracciare il seguente quadro riassuntivo.

Soggetti ammessi

I soggetti che possono assumere la qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale sono i seguenti:

- associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute;
- comitati;
- fondazioni;
- società cooperative;
- altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

La norma non fa riferimento ai consorzi di cooperative che, pertanto, non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Soggetti esclusi

I soggetti esclusi dal particolare regime fiscale delle ONLUS, sono i seguenti:

- enti pubblici;
- società commerciali, diverse da quelle cooperative;

- enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n.218;
- partiti e movimenti politici;
- organizzazioni sindacali;
- associazioni di datori di lavoro;
- associazioni di categoria.

Enti non residenti

I requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indicati nel comma 1 dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, ciò anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso.

Infatti, le disposizioni contenute nella Sez.II del decreto legislativo n.460 del 1997, in forza del richiamo che le stesse fanno ad istituti propri del diritto interno (es. atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata, contratti collettivi nazionali di lavoro) ed a leggi nazionali (es. per il limite del compenso massimo dei componenti gli organi amministrativi e di controllo viene fatto riferimento al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n.645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n.239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n.336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni), non possono che riferirsi esclusivamente ad enti residenti.

Peraltro, per gli enti non residenti non sarebbe di fatto esperibile il controllo sulla sussistenza dei requisiti dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame (es. esclusività dell'attività nei settori dell'art.10, comma 1, lett.a).

1.2 Vincoli statutari

Gli enti che presentano i requisiti tipologici per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata al fine di acquisire tale qualifica.

L'art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 fissa il contenuto di tali atti, indicando le clausole che gli stessi devono espressamente prevedere.

Si tratta di clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come ONLUS i seguenti vincoli:

"a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

1) assistenza sociale e socio sanitaria;

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n.22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonchè fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n.662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS"."

E' del tutto ovvio come le clausole imposte statutariamente alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale costituiscono vincoli ai quali di fatto le stesse devono necessariamente adeguarsi.

1.3 Settori di attività

L'art.10, comma 1, lett.a) del decreto legislativo n.460 del 1997 delimita i settori di attività in cui possono operare le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

L'art.10, comma 1, lett.c), del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse.

La norma individua, quindi, in modo tassativo undici settori di attività - riportati nel paragrafo precedente - in cui le ONLUS possono impegnarsi istituzionalmente in via esclusiva e diretta.

In sostanza, si tratta di attività alle quali il legislatore delegato riconosce carattere di interesse collettivo, in attuazione di una precisa indicazione al riguardo contenuta nell'art.3, comma 189, lett.a) della legge delega n.662 del 1996.

Ai fini dell'esatta individuazione dell'ambito di attività consentito alle ONLUS in ciascuno degli undici settori indicati nell'art.10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 si devono tuttavia tener presente le precisazioni fornite nel paragrafo seguente.

1.4 Finalità di solidarietà sociale

L'art.10, comma 1, lett.b), del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che le ONLUS devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

I commi 2, 3 e 4 dello stesso articolo 10 delimitano il concetto di solidarietà sociale, dettando precise indicazioni sulla qualificazione solidaristica delle attività proprie di ciascun settore indicato nell'art.10, comma 1, lett.a), dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997.

In particolare i commi 2 e 3 dell'art.10 in esame prevedono:

"2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonchè degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) *persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;*

b) *componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.*

"3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2."

Il successivo comma 4 del medesimo art.10 stabilisce poi che:

"4 A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n.22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400, nonchè le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato."

In sostanza i settori di attività elencati nell'art.10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997 vengono distinti ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale in due categorie:

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari;
2) settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa.

1) Settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alla condizione dei destinatari.

Tali settori sono i seguenti:

assistenza sanitaria;

istruzione;

formazione;

sport dilettantistico;

promozione della cultura e dell'arte;

tutela dei diritti civili.

Il comma 2 dell'art.10 del decreto legislativo in esame stabilisce che negli anzidetti settori vengono perseguite finalità solidaristiche solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere dirette ad arrecare in generale benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

In via di principio, pertanto, nei suddetti settori le attività non devono essere a beneficio dei soci, associati o partecipanti della ONLUS, ovvero dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo, di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, di soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e dei loro affini entro il secondo grado.

Viene, tuttavia, precisato nel comma 3 dell'art.10 in esame che questi ultimi soggetti, qualora versino nelle stesse condizioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, che qualificano come solidaristica l'attività dell'ente, possono essere beneficiari delle attività istituzionali dell'organizzazione.

Nozione di persone svantaggiate

La valutazione della condizione di *"svantaggio"* costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale.

Situazioni di svantaggio possono, pertanto, riscontrarsi ad esempio nei seguenti casi:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossico-dipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abbienti.

2) Settori per i quali si considerano immanenti, per espressa previsione normativa, le finalità di solidarietà sociale

Si tratta di settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si intendono perseguite a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività. Come precisato dal comma 4 dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 si considerano, comunque, inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei seguenti settori:

- attività di assistenza sociale e socio-sanitaria;
- beneficenza;
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n.22;
- attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400.

Il fine solidaristico è considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative.

Per altri settori, quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa.

Promozione della cultura e dell'arte

L'attività di promozione della cultura e dell'arte ha una posizione del tutto peculiare tra le varie attività previste dall'art.10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Il comma 2 dello stesso articolo ricomprende infatti tale attività tra quelle per le quali la finalità di solidarietà sociale è correlata alla condizione dei destinatari.

In via generale l'attività di promozione della cultura e dell'arte fa parte quindi della prima categoria di settori di attività, di cui si è in precedenza trattato, per i quali è necessario che l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate per le condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o ai componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Tuttavia, il comma 4 dello stesso articolo 10, elencando le attività per le quali le finalità di solidarietà sociale sono considerate inerenti senza necessità di verificare la qualità dei soggetti beneficiari, ricomprende tra queste anche le attività di promozione della cultura e dell'arte a condizione che alle stesse vengano riconosciuti "apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato".

Si evidenzia che la norma in esame prevede espressamente che l'apporto economico sia erogato dall'amministrazione centrale dello Stato con esclusione, quindi, di quello effettuato da altri enti.

Il legislatore ha voluto estendere il regime agevolativo delle ONLUS a quelle attività per le quali, prescindendo dalla condizione di svantaggio dei destinatari, è riconosciuto un apporto economico da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

Il riconoscimento di apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato è "condicio sine qua non" per essere ammessi a fruire della normativa ONLUS.

Al riguardo il Ministero dei Beni culturali ha precisato che "gli Istituti che perseguono fini di promozione della cultura e dell'arte e che potrebbero avvalersi della normativa ONLUS possono essere individuati tra i destinatari degli apporti economici erogati da questa Amministrazione (Beni Culturali) ai sensi delle seguenti disposizioni:

1) Legge 17 ottobre 1996, n.534, "Norme per l'erogazione di contributi statali alle Istituzioni Culturali".

2) Legge 15 dicembre 1990, n. 418, Fondazione Festival dei Due mondi.

3) Legge 1 dicembre 1997, n. 420, Fond. Rossini Festival - Fond. Ravenna Manifestazioni.

4) Legge 26 luglio 1984, n. 414 - "Società di cultura la Biennale di Venezia".

Si evidenzia che l'art.1 della citata legge 17 ottobre 1996, n. 534, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n.248 del 22 ottobre 1996, stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 1997, le istituzioni culturali in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2 della stessa legge sono ammesse, a domanda, al contributo ordinario annuale dello Stato mediante l'inserimento nell'apposita tabella.

Si fa presente che la suddetta tabella delle istituzioni culturali, ammesse al contributo ordinario annuale dello Stato per il triennio 1997-1999, è stata pubblicata con decreto del Ministro per i Beni culturali e Ambientali nella Gazzetta Ufficiale n.229 del 1° ottobre 1997.

Si fa riserva di ulteriori chiarimenti, relativamente al settore in esame, sulla base di elementi che verranno a tal fine forniti dalle amministrazioni competenti all'attribuzione degli apporti economici di cui trattasi.

Attività di ricerca scientifica

Per quanto riguarda il settore di attività di ricerca scientifica, l'art.10, comma 1, lett.a) del decreto legislativo n.460 del 1997, rinvia ad apposito regolamento governativo la definizione degli ambiti e delle modalità in cui l'attività di ricerca scientifica potrà essere svolta da parte di organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Ciò comporta che non tutta l'attività di ricerca scientifica può consentire il riconoscimento della qualifica di ONLUS, ma solo quella svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità che devono essere stabilite da norme regolamentari.

1.5 Attività connesse

L'art.10, comma 1, lett.c), del decreto legislativo n.460 del 1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle istituzionali nei settori tassativamente individuati, ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse.

Lo stesso articolo 10, comma 5, primo periodo, fornisce la seguente nozione di attività direttamente connesse:

"Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5) 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonchè le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse".

La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali:

1) attività analoghe a quelli istituzionali;

2) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

1) Attività analoghe a quelle istituzionali, limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili.

Si è precisato nel paragrafo precedente che nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, le finalità di solidarietà sociale si ritengono perseguite solo se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relativi alle attività statutarie sono dirette alle persone svantaggiate o ai componenti le collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Negli stessi settori si considerano attività direttamente connesse le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie effettuate nei confronti di soggetti che non versino nelle anzidette condizioni, sempreché vengano rispettati le condizioni e i limiti stabiliti dalla norma, in seguito specificati.

2) Attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Questo secondo gruppo di attività comprende le attività direttamente connesse a quelle statutarie per ciascuno degli undici settori elencati nell'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997.

Sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, quali ad esempio la vendita di depliants nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

E' da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali di entrambe le tipologie descritte costituiscono, come precisa la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, fonti per il "reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali" dell'organizzazione.

Si segnala, tuttavia, che il concetto di accessorietà per natura o di attività integrative comporta che l'attività di reperimento dei fondi non può costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima.

Condizioni e limiti per l'esercizio delle attività connesse

Il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame stabilisce la relazione che deve intercorrere fra l'attività istituzionale, che deve restare l'attività principale, e le attività connesse.

La norma dispone che *"l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".*

In sostanza sono consentite alle ONLUS le attività direttamente connesse a quelle istituzionali sempreché siano rispettate le seguenti condizioni:

1) le attività direttamente connesse non siano prevalenti rispetto all'attività istituzionale;
2) i proventi delle attività direttamente connesse non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Secondo la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, affermare il carattere non prevalente delle attività connesse *"è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle ONLUS, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale attività "connesse""*.

Il criterio della prevalenza comporta, quindi, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto fra attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate.

La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ad uno specifico settore ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato).

Si precisa che il criterio della prevalenza è autonomo rispetto all'ulteriore criterio indicato al punto 2), che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione.

1.6 Finalità non lucrative

Alle ONLUS sono imposti tre specifici vincoli:

a) divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
b) destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione;
c) devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente.

a) Divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o avanzi di gestione (Art.10, comma 1, lett.d)

Il divieto è analogo a quello imposto a particolari tipologie di associazioni dall'art.111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. e dall'art.4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 (v. Circolare n.124/E del 12 maggio 1998, par. 5.3.).

Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale è prevista l'ulteriore possibilità di destinare gli utili o avanzi di gestione ad altre ONLUS.

Per quanto riguarda le cooperative in possesso dei requisiti necessari per avvalersi della disciplina delle ONLUS si precisa che è consentita la destinazione del tre per cento degli utili ai fondi mutualistici da parte delle società cooperative, quale destinazione imposta dalla legge 31 gennaio 1992, n.59 (art.11).

Il comma 6 dell'art.10 del decreto legislativo in esame individua particolari fattispecie che costituiscono "in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione" ed assumono pertanto valore di presunzione assoluta.

Il testo del comma 6 dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 è il seguente:

"6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonchè alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti

salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n.645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n.239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n.336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche".

La norma vieta, innanzitutto, di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione della ONLUS o ne facciano parte e a coloro che sovvenzionano l'organizzazione.

La disposizione non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono relative alle attività statutarie proprie dei settori della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico o storico e della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (art.10, comma 1, lett.a) nn.7 e 8), purchè i vantaggi accordati ai soci, associati o partecipanti ed ai

soggetti che effettuano erogazioni liberali e ai familiari degli stessi abbiano significato onorifico e valore economico modico.

E' altresì vietato corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati. Si ritiene che in tale fattispecie sia da ricondurre la corresponsione ai consulenti della ONLUS di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali.

La lettera c) del comma 6 dell'art.10 in esame impone, inoltre, di non corrispondere ai componenti gli organismi amministrativi e di controllo emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Alla lett.d) dello stesso comma 6 viene fissata la misura massima degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari. Detti interessi non possono essere superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto.

E', infine, vietato alle ONLUS di corrispondere stipendi superiori del 20 per cento a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche (si fa riferimento a tal fine alla media nazionale).

b) Destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione (art.10, comma 1, lett.e)

Gli utili o avanzi di gestione devono essere impiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

L'obbligo è assolto anche con la costituzione di riserve vincolate agli anzidetti fini.

c) Devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento (art.10, comma 1, lett.f)

Lo scioglimento per qualsiasi causa della ONLUS impone a questa di devolvere il patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità.

La devoluzione del patrimonio sarà posta in essere sotto il controllo dell'istituendo organismo previsto dall'art.3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

E' fatta salva ogni diversa destinazione imposta dalla legge, quale quella prevista per le società cooperative dall'art.11 della legge n.59 del 1992.

Si precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della ratio della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame.

Non si ritiene, infatti, di poter consentire all'ente vincolato quale ONLUS nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di ONLUS.

Pertanto, in caso di perdita della qualifica, la ONULS dovrà devolvere il patrimonio ad altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il menzionato organismo di controllo.

1.7 Obbligatorietà del bilancio o rendiconto annuale (art.10, comma 1, lett.g)

E' imposto alle ONLUS l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale a prescindere da specifiche previsioni civilistiche.

Come evidenzia la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, le disposizioni che precisano tale obbligo sono dettate all'art.25 dello stesso decreto. Istruzioni in proposito sono contenute nel paragrafo relativo alle scritture contabili.

E' appena il caso di segnalare che le cooperative, ivi comprese quelle sociali, restano assoggettate alla normativa civilistica in materia nonchè agli ordinari adempimenti contabili prescritti per le società ed enti commerciali.

1.8 Disciplina dei rapporti associativi (art.10, comma 1, lett.h)

E' imposto alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale la presenza di un ordinamento democratico, garantito dalla esclusione di ogni forma di partecipazione temporanea alla vita associativa e dalla previsione per gli associati o partecipanti maggiori di età del diritto di voto al fine di consentire il controllo più ampio possibile da parte dei soggetti interessati sull'attività dell'organizzazione, sul suo effettivo svolgimento e sul rispetto degli obblighi di legge.

Il vincolo di cui trattasi non trova applicazione per espressa previsione dell'art.10, comma 7, del decreto legislativo n.460 del 1997 nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto si richiamano i chiarimenti forniti con circolare n.124/E del 12 maggio 1998, relativamente all'analogo vincolo imposto ad alcuni tipi di enti associativi destinatari di uno specifico regime di favore.

In particolare in tale sede è stata esclusa la possibilità di esprimere il voto per corrispondenza, mentre è stato precisato *"che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonchè del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati"*.

1.9 Uso della locuzione *"Organizzazione non lucrativa di utilità sociale"* o dell'acronimo *"ONLUS"* (art.10, comma 1, lett.i)

Nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico le ONLUS, al fine della immediata riconoscibilità e a tutela della fede pubblica, devono utilizzare la locuzione *"Organizzazione non lucrativa di utilità sociale"* o l'acronimo *"ONLUS"*.

L'art.10, comma 7, del decreto legislativo in esame stabilisce che non sono tenuti ad uniformarsi a tale previsione gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Si segnala che l'art.27 del decreto legislativo n.460 del 1997 vieta a soggetti diversi dalle ONLUS l'uso della locuzione *"organizzazione non lucrativa di utilità sociale"* o dell'acronimo *"ONLUS"* e di ogni altra analoga parola o locuzione, anche in lingua straniera.

Una specifica sanzione è prescritta per l'abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale dall'art.28, comma 1, lett.c), del decreto legislativo n.460 del 1997, come si precisa nel paragrafo relativo alle sanzioni per responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori.

1.10 Enti considerati in ogni caso ONLUS

L'art.10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede che:

"Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n.266 del 1991, n.49 del 1987 e n.381 del 1991".

La norma, in attuazione della delega recata dall'art.3, comma 189, lett.b) della legge n.662 del 1996, sancisce l'automatica qualifica come ONLUS dei seguenti soggetti:

- organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art.6 della medesima legge;
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49;
- cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n.1577, e successive modificazioni.

Con circolare n.127/E del 19 maggio 1998 è stato chiarito che l'automatica qualificazione come ONLUS per gli enti sopra elencati comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, ivi compresa la

prescrizione contenuta nella lett.i) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione *"organizzazione non lucrativa di utilità sociale"* o dell'acronimo *"ONLUS"*.

La relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della *"soggettività fiscale ONLUS"* consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 *"senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS"*.

La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art.3 della legge n.662 del 1996 secondo il quale *"sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n.49"*.

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n.266 del 1991, legge n.49 del 1987 e legge n.381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle

disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Si rinvia in proposito al paragrafo concernente le agevolazioni in materia di I.V.A. per ulteriori chiarimenti.

1.11 Soggetti considerati ONLUS limitatamente a determinate attività

L'art.10, comma 9, del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede:

"Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, introdotto dall'articolo 25, comma 1".

La norma introduce due eccezioni al principio sancito alla lett.c), comma 1, del medesimo art.10, secondo il quale è vietato alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle relative agli undici settori tassativamente elencati alla lett.a), comma 1, dello stesso articolo.

Gli enti ai quali è consentito derogare all'anzidetto principio sono i seguenti:

1) enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
2) associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art.3, comma 6, lett.e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

Gli enti sopra elencati hanno facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati nell'art.10, comma 1, lett.a), come definiti nei paragrafi precedenti, e di configurarsi come ONLUS solo parzialmente cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione.

Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n.460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett.a), dell'art.10 menzionato a condizione che per tali attività:

a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art.20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, introdotto dall'art.25, comma 1 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili);
b) siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti dall'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art.10, nonchè l'onere della comunicazione imposto dall'art.11 dello stesso decreto.

Ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n.210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n.241 con il quale è stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "*non sono.....applicabili....le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private*".

Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole dell'art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997.

1.12 ONLUS ed enti non commerciali

Si ritiene di dover precisare che la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta.

Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti dall'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 in precedenza descritti.

Non trovano, pertanto, applicazione nei confronti delle ONLUS le disposizioni dell'art.87, comma 1, lett.c), e comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, nonchè quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art.111-bis dello stesso Testo Unico, sulle quali sono stati forniti chiarimenti con la già menzionata circolare n.124/E del 12 maggio 1998, paragrafo 1.

2. COMUNICAZIONE AI SENSI DELL'ART.11

L'art.11 del decreto legislativo n.460 del 1997, dispone ai commi 1 e 2 che:

"1. *E' istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n.580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n.581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.*

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto".

Pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti di cui all'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, che intendono avvalersi delle agevolazioni introdotte dal decreto legislativo in esame, devono darne comunicazione, mediante la presentazione dell'apposito modello, alla Direzione Regionale delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale.

Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione prescritta dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, esclusivamente i seguenti enti:

- organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome ai sensi dell'articolo 6 della medesima legge;
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni;

per i quali, come già illustrato nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso ONLUS, il comma 8 dell'art.10, in conformità a quanto previsto dall'art.3, comma 189, lett.b), della legge n.662 del 1996, ha disposto un'estensione automatica della soggettività fiscale ONLUS.

2.1 Termini di presentazione

L'art.11, comma 1, del decreto legislativo in esame, fissa i seguenti termini entro cui deve essere effettuata la comunicazione.

a) Organizzazioni di nuova costituzione

Le organizzazioni che si costituiscono a partire dal 1° gennaio 1998, in possesso dei requisiti elencati dall'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 ed interessate ad accedere al regime tributario riservato alle ONLUS, devono effettuare la comunicazione prescritta dall'art.11 dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, entro 30 giorni dalla data:

- di redazione dello statuto o dell'atto costitutivo, se in forma di atto pubblico;
- di autenticazione o di registrazione degli atti stessi, se redatti nella forma di scrittura privata autenticata o registrata.

b) Organizzazioni già costituite

Alle organizzazioni già costituite alla data del 1° gennaio 1998 e che a tale data svolgevano le attività previste dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n. 460 del 1997, è stata riconosciuta la possibilità di fruire delle agevolazioni, introdotte a favore delle ONLUS, a decorrere dal 1° gennaio 1998, data di entrata in vigore delle disposizioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997.

Tale disposizione, tuttavia, trova applicazione nei confronti dei soggetti interessati a condizione che gli stessi, entro il termine del 31 gennaio 1998, abbiano provveduto ad effettuare, ai sensi dell'art.11 in commento, la prescritta comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

2.2 Effetti della comunicazione

La comunicazione prevista dall'art.11 del decreto legislativo in esame, per i soggetti che svolgono la propria attività nei settori elencati dall'art.10, comma 1, lett.a), dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, si configura come un

onere, il cui assolvimento costituisce condizione necessaria per accedere al regime tributario riservato alle ONLUS.

Pertanto, gli enti e le società cooperative - ad eccezione, come precisato, delle organizzazioni di volontariato, delle organizzazioni non governative e delle cooperative sociali - che abbiano tutti i requisiti prescritti dall'art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, non possono essere ammessi a beneficiare delle agevolazioni introdotte dal medesimo decreto legislativo n.460 del 1997, in mancanza dell'anzidetta comunicazione.

2.3 Decorrenza del regime agevolativo

Per i soggetti che si costituiscono a partire dal 1° gennaio 1998, tenuti ad effettuare la comunicazione prescritta dall'art.11 del decreto legislativo n.460 del 1997 entro 30 giorni dalla data dell'atto costitutivo o dello statuto, le agevolazioni si applicano a decorrere dalla data di costituzione.

Si segnala al riguardo, che la comunicazione tardiva, effettuata quindi oltre il menzionato termine stabilito dalla norma, non comporta la perdita in via definitiva dei benefici fiscali ma ne differisce unicamente la decorrenza alla data di presentazione del modello di comunicazione.

Per quanto riguarda, invece, le organizzazioni già costituite alla data del 1° gennaio 1998, come in precedenza precisato, le stesse sono state ammesse a godere dei benefici fiscali introdotti per le ONLUS a decorrere dal 1° gennaio 1998, a condizione che le anzidette organizzazioni abbiano provveduto ad effettuare la comunicazione di cui all'art.11 del decreto legislativo in commento entro il 31 gennaio 1998.

Pertanto, la presentazione del modello di comunicazione oltre il termine del 31 gennaio 1998 determina lo slittamento della decorrenza delle agevolazioni, delle quali sarà possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa.

2.4 Adeguamento dell'atto costitutivo o dello statuto

L'art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, come illustrato al paragrafo 1.2, indica espressamente le clausole che devono essere contenute negli atti costitutivi o negli statuti delle ONLUS.

Per le organizzazioni già operanti alla data del 1° gennaio 1998 nei settori di attività individuati dall'art.10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo in esame, si rende quindi necessario adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni dettate dal citato art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, al fine di recepire le clausole statutarie richieste dalla nuova normativa in materia di ONLUS.

Si segnala al riguardo che con le istruzioni al modello di comunicazione, approvato unitamente alle stesse con D.M. 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.17 del 22 gennaio 1998, è stato precisato che le organizzazioni già operanti alla data del 1° gennaio 1998, le quali abbiano effettuato la comunicazione ai sensi dell'art.11 in esame, possono fruire delle agevolazioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 adeguando i propri statuti o atti costitutivi entro il termine del 30 giugno 1998.

Si precisa che entro il 30 giugno 1998 è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformi alle disposizioni dell'art.10 del decreto legislativo in commento, siano approvati dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'autorizzazione dell'autorità di controllo competente.

Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti di tutte le prescrizioni contenute nell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette, comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo riservato in via esclusiva alle ONLUS.

Le organizzazioni che adeguano i propri statuti o atti costitutivi sono tenute a darne comunicazione, entro 30 giorni dall'avvenuto adeguamento, alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

Lo statuto non deve essere allegato al modello di comunicazione.

2.5 Modello di comunicazione

La comunicazione prevista dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 deve essere effettuata utilizzando il modello approvato con il menzionato decreto ministeriale 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.17 del 22 gennaio 1998.

La comunicazione, sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente, deve essere spedita mediante raccomandata in plico senza busta e si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale. La stessa, inoltre, può essere consegnata in duplice esemplare direttamente alla Direzione Regionale delle Entrate competente la quale, previa apposizione del timbro a calendario e degli estremi di protocollazione, ne restituisce uno per ricevuta.

A tale riguardo, si ritiene opportuno ribadire in questa sede quanto già precisato con circolare n.82/E del 12 marzo 1998 ed in particolare che si intendono validamente effettuate esclusivamente le comunicazioni redatte utilizzando il modello pubblicato nella menzionata Gazzetta Ufficiale, o copia fotostatica dello stesso, ed indirizzate alla Direzione Regionale delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'ente interessato.

Comunicazione delle variazioni

Il modello di cui trattasi deve essere utilizzato anche per comunicare le variazioni intervenute che comportano per l'ente la perdita della qualifica di ONLUS.

La comunicazione deve essere effettuata entro 30 giorni dal verificarsi della variazione e la stessa dovrà essere specificata nel riquadro appositamente previsto.

Si precisa, inoltre, che deve essere comunicata alla Direzione Regionale competente, entro trenta giorni, ogni variazione dei dati, già forniti in sede di presentazione della comunicazione prescritta dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo in esame, eventualmente verificatasi.

2.6 Sanzioni

Si ritiene opportuno evidenziare che la mancata effettuazione della comunicazione prescritta dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, comporta l'applicazione, nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi delle ONLUS, di una specifica sanzione, prevista dall'art.28, comma 1, lett.b) dello stesso decreto, il cui testo è il seguente:

"b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettano di inviare le comunicazioni previste dall'articolo 11, comma 1".

Si precisa al riguardo che detta sanzione si applica nell'ipotesi in cui la ONLUS fruisca dei benefici fiscali recati dalla Sez.II del decreto legislativo n.460 del 1997 senza effettuare la prescritta comunicazione.

Nel caso in cui l'ente che abbia tutti i requisiti della ONLUS non si avvalga tuttavia del regime fiscale di favore anzidetto, nessuna sanzione potrà essere applicata per omessa comunicazione.

La sanzione fissata dall'art.28 del decreto legislativo n.460 del 1997 si applica in ogni caso per mancata comunicazione delle variazioni che comportino la perdita della qualifica ONLUS.

3. TRATTAMENTO DELLE ONLUS IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

3.1. Attività istituzionali e attività connesse

L'art.12 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel Testo Unico delle imposte sui redditi l'art.111-ter che disciplina il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte dalle ONLUS.

Detta disposizione stabilisce che:

"1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile".

Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett.a), dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art.111-ter del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile.

Il diverso trattamento tributario fra attività istituzionali e attività connesse ha conseguenze sul piano degli adempimenti contabili prescritti alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. L'art.20-bis, comma 1, lett.b), del D.P.R. n.600 del 1973, introdotto dall'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha, infatti, sancito l'obbligo, limitatamente alle attività connesse, della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

3.2 Altri redditi

Occorre premettere che l'art.26 del decreto legislativo n.460 del 1997 dispone: *"alle ONLUS si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali"*.

Ciò comporta che per le ONLUS il reddito complessivo si determina, a norma dell'art.108 del T.U.I.R, sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi diversi).

Pertanto, poichè le agevolazioni recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. interessano esclusivamente il reddito di impresa, le ONLUS sono assoggettate all'IRPEG relativamente alle categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi.

3.3. Società cooperative

Si fa presente che le disposizioni in esame recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. non si applicano alle società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali.

Ciò si rileva dalla formulazione letterale del comma 1, dell'art.111-ter anzidetto che, utilizzando la locuzione *"ad eccezione delle società cooperative"*, esclude espressamente dal regime di decommercializzazione delle attività istituzionali tutte le cooperative, senza ulteriori distinzioni fra società cooperative in generale e cooperative sociali.

Peraltro, il comma 2 dell'art.111-ter, non facendo alcun riferimento ai soggetti destinatari della disposizione dallo stesso recata, lascia intendere, sulla base di una interpretazione di tipo logico-sistematico della norma, che gli enti ai quali esso si riferisce non possono che essere quelli espressamente indicati nel comma 1 dello stesso art.111-ter, cioè le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ad eccezione delle società cooperative.

Per queste ultime, ancorchè destinatarie delle altre disposizioni agevolative in materia di ONLUS, resta applicabile il regime fiscale proprio delle società di capitali di cui all'art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R., fatta salva l'applicabilità, ove ne ricorrano le condizioni, della disciplina fiscale in favore delle cooperative recata dal titolo III del D.P.R. n.601 del 1973 e dall'art.12 della legge n.904 del 1977.

3.4. Ritenute alla fonte

L'art.16, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha stabilito che:

"Sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600".

Detta disposizione, in sostanza, prevede l'esonero dalla ritenuta del 4 per cento stabilita dall'art.28 del D.P.R. n.600 richiamato sui contributi corrisposti ad imprese esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, da regioni, province, comuni ed altri enti pubblici; si precisa che la disposizione in esame trova applicazione anche nei confronti delle società cooperative ONLUS.

Per quanto concerne, poi, i redditi di capitale corrisposti alle ONLUS si fa presente che il comma 2 dello stesso art.16 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha disposto che:

"Sui redditi di capitale di cui all'articolo 41 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, corrisposti alle ONLUS, le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo di imposta e non si applica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n.239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati".

Poichè la norma ora citata fa esplicito richiamo *"ai redditi di capitale"* si ritiene che la medesima non riguardi le società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali, il cui reddito complessivo, in quanto enti di cui all'art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R., è formato da un'unica categoria reddituale, quella del reddito d'impresa.

4. EROGAZIONI LIBERALI

4.1 Erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche, enti non commerciali, anche non residenti, società ed enti commerciali non residenti.

L'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha modificato l'art.13-bis del T.U.I.R., recante la disciplina delle "detrazioni per oneri", con l'aggiunta, al comma 1, della lett.*i-bis)*, la cui formulazione è la seguente:

"i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n.3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n.400."

Il comma 3, del predetto art.13-bis del T.U.I.R., concernente la detraibilità degli oneri sostenuti dalle società semplici, è stato modificato come segue:

"3. Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nel menzionato articolo 5 ai fini dell'imputazione del reddito."

Per le società semplici le erogazioni liberali in denaro sono detraibili, da parte dei singoli soci, in proporzione ai redditi ad essi imputati sulla base della loro quota di partecipazione agli utili della società come previsto dal comma 1, dell'art.5 del T.U.I.R.

L'art.110-bis, comma 1, del T.U.I.R., riguardante le detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, è stato modificato al fine di

ricomprendere tra tali oneri anche quelli recati dalla lett.*i-bis)*, aggiunta al comma 1 dell'art.13-bis del T.U.I.R..

Pertanto, il comma 1, dell'art.110-bis del T.U.I.R., come modificato dall'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, è il seguente:

"1. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato.".

Ai fini della disciplina delle detrazioni d'imposta spettanti per gli oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, è stato modificato il comma 2-bis, dell'art.113, del T.U.I.R., aggiungendo tra gli oneri detraibili ivi previsti quelli di cui alla citata lett.*i-bis*), del comma 1, dell'art.13-bis del T.U.I.R. Il testo, come riformulato, è il seguente:

"2-bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. Si applica la disposizione dell'art.110-bis, comma 1, ultimo periodo.".

Per la detrazione d'imposta relativa agli oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, è stato modificato l'art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., il cui attuale testo è il seguente:

"1-bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis. La detrazione spetta a

condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo. Si applica la disposizione dell'art.110-bis, comma 1, terzo periodo.".

In merito a quanto sopra riportato, va anzitutto precisato che, sebbene il terzo periodo del comma 1, dell'art.110-bis del T.U.I.R., stabilisca che nel caso "*di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato*", tale percentuale deve essere correttamente intesa nella misura del 19 per cento. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che la disciplina relativa alle ONLUS si applica a decorrere dal 1° gennaio 1998 e che da questa stessa data la percentuale di detrazione degli oneri di cui trattasi, precedentemente fissata nella misura del 22 per cento, è stata ridotta al 19 per cento, come confermato con circolare n.3/E del 9 gennaio 1998.

In sostanza, la norma stabilisce che la detrazione dall'imposta lorda spetta per un importo pari al 19 per cento degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire, semprechè tali oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi.

La disposizione recata dall'art.13-bis, comma 1, lett.i-bis), in esame subordina la detraibilità delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS ai limiti e alle condizioni di seguito illustrate.

Vengono, infatti, disposte, in modo tassativo, le modalità di versamento delle somme oggetto delle erogazioni liberali cui è condizionato il diritto alla detrazione.

Gli anzidetti versamenti, infatti, dovranno essere effettuati esclusivamente utilizzando uno dei seguenti sistemi di pagamento.

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'art.23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e cioè carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.

La previsione delle anzidette modalità di versamento trova la propria ratio nella necessità, da parte dell'amministrazione finanziaria, di poter operare efficaci controlli sulle detrazioni in parola, nonchè nell'esigenza di prevenire eventuali abusi.

Il comma 5 dell'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha sancito la non cumulabilità tra le detrazioni d'imposta spettanti per le anzidette erogazioni liberali in favore delle ONLUS, ai sensi dell'art.13-bis, comma 1, lett.1-bis del T.U.I.R., con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi dell'art.10, comma 1, lett.g), dello stesso T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di organizzazioni non governative.

La formulazione letterale del comma 5, dell'art.13, del decreto legislativo n.460 del 1997 in esame, è la seguente:

"5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n.49, prevista dall'art.10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-bis), del medesimo testo unico."

Si precisa che laddove la norma surriportata parla di "deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alle legge 26 febbraio 1987", la deducibilità di cui trattasi è da intendersi correttamente riferita non al reddito imponibile, bensì al reddito complessivo.

Precisato quanto sopra, si chiarisce che non è parimenti consentita, per espressa previsione del comma 7, dell'art.13, dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, la cumulabilità tra la detrazione d'imposta spettante ai sensi dell'art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS, con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi dell'art.114, comma 2-bis, lettere a) e b), del T.U.I.R., per le erogazioni a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e fondazioni legalmente riconosciute che svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale e quelle a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, nonché gestita da associazioni e fondazioni private legalmente riconosciute, effettuate per sostenere attività finalizzate alla conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dei predetti ambiti protetti.

4.2 Erogazioni liberali in denaro effettuate da imprese e società.

L'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, ha modificato l'art.65, comma 2, del T.U.I.R., aggiungendo, tra l'altro, la seguente lettera:

"c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS;".

La norma in esame sancisce la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire o al due per cento del reddito d'impresa dichiarato.

La deducibilità di tali oneri non è consentita se il soggetto erogante usufruisce per le medesime liberalità delle deduzioni previste dalle lettere a) e b) del medesimo art.65, comma 2, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto o finalità di ricerca scientifica (lett.a)) o per le erogazioni liberali a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica (lett.b)).

4.3 Erogazioni liberali in natura.

Notevole rilevanza riveste la disciplina fiscale delle erogazioni liberali in natura in favore delle ONLUS, introdotta per la prima volta nell'ordinamento tributario dall'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997 in esame.

Le nuove forme di erogazioni liberali sono previste in primo luogo nell'art.13, comma 1, lett.b), che ha aggiunto al comma 2, dell'art.65 del T.U.I.R., anche la seguente lett.c-septies):

" *c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi.* ".

La disposizione prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese sostenute per lavoratori dipendenti le cui prestazioni sono rese a beneficio di una ONLUS. E' riconosciuta, quindi, alle imprese, ferma restando la deducibilità

delle spese per prestazioni di lavoro di cui all'art.62, comma 1, del T.U.I.R., la possibilità di "prestare" i propri dipendenti ad una ONLUS beneficiando di un'ulteriore deduzione nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese sostenute dall'azienda per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. La deducibilità è ammessa sempreché si tratti di lavoratori assunti a tempo indeterminato.

I commi 2 e 3, dello stesso art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, recano le seguenti disposizioni concernenti le erogazioni liberali consistenti in cessioni gratuite di beni:

"2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa all'usuale eliminazione del circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917.

3. I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65, comma 2, lettera c-sexies, del predetto testo unico.".

In sostanza le due norme sopra riportate, al fine di incentivare le erogazioni in natura, recano una speciale disciplina che mira a neutralizzare gli effetti

dell'art.53, comma 2, del T.U.I.R., il quale considera ricavi, fra l'altro, il valore normale dei beni, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

In particolare è consentito alle imprese di cedere alle ONLUS, gratuitamente e senza alcun limite, derrate alimentari e prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa, altrimenti destinati all'usuale eliminazione dal circuito commerciale.

Si precisa che la disposizione si applica limitatamente alle derrate alimentari o ai prodotti farmaceutici che vengono esclusi dal circuito commerciale per difetti di confezionamento o altre cause che, pur diminuendo o facendo venir meno il valore commerciale del prodotto, non ne impediscono tuttavia l'utilizzo (es. prodotti prossimi alla scadenza).

Le imprese possono, altresì, cedere gratuitamente, come previsto al comma 3, dell'art.13 in esame, anche altri beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici destinati all'eliminazione dal circuito commerciale, a condizione che siano beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonchè all'ulteriore condizione che il costo specifico complessivo dei beni ceduti non sia superiore a due milioni di lire.

Tale costo specifico, d'importo complessivamente non superiore a due milioni di lire, concorre, peraltro, con eventuali erogazioni liberali in denaro alla formazione del limite di deducibilità (fino a 4 milioni di lire o al 2% del reddito d'impresa dichiarato) previsto dalla nuova lett. c-sexies), dell'art.65 del T.U.I.R..

In merito a quanto sopra, si precisa che per costo specifico di un bene deve intendersi quello nel quale rientrano tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione del bene stesso e che concorrono quindi a comporre il valore di quest'ultimo, quali, ad esempio, il costo delle materie prime, dei semilavorati, dei

prodotti finiti, degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati, etc.

La possibilità di fruire delle agevolazioni recate dai commi 2 e 3, dell'art.13 del decreto legislativo n.460 del 1997, è subordinata al rispetto dei seguenti adempimenti formali previsti dal comma 4 dello stesso art.13, gravanti sia sul cedente che sulla ONLUS beneficiaria:

- preventiva comunicazione delle singole cessioni di beni, da parte dell'impresa cedente, al competente ufficio delle entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore sono esonerate dall'obbligo della comunicazione preventiva;
- dichiarazione da parte della ONLUS beneficiaria, da conservare agli atti dell'impresa, attestante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto, a pena di decadenza dai benefici fiscali per essa previsti;
- annotazione, da parte dell'impresa cedente, nei registri previsti ai fini I.V.A. o in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Tale annotazione deve essere effettuata entro il quindicesimo giorno successivo alla cessione dei beni.

Si fa presente che le cessioni gratutite di beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività dell'impresa, godono dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, per effetto della modifica apportata all'art.10, n.12, del D.P.R. n.633 del 1972, per la cui trattazione si rinvia al successivo paragrafo concernente le agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto.

5. AGEVOLAZIONI FISCALI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

5.1 Esclusioni ed esenzioni

L'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, detta la disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle ONLUS nonché ad alcune operazioni attive poste in essere da dette organizzazioni, apportando modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

Le modifiche in parola consistono nell'estendere alle ONLUS particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal D.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale, in conformità alle norme comunitarie dettate in materia dalla VI direttiva CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977.

In particolare la lett.a) del citato art.14 modifica l'art.3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, inserendo dopo le parole: *"solidarietà sociale"*, le seguenti: *"nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"*. A seguito di tale modifica risultano, quindi, non rilevanti ai fini dell'I.V.A. le prestazioni pubblicitarie volte alla promozione delle attività istituzionali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

La successiva lett. b), del medesimo art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997, individua le cessioni di beni effettuate in favore delle ONLUS nonché le attività poste in essere da tali enti che rientrano nel regime di esenzione dal tributo ai sensi dell'art.10 del D.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine vengono

modificati i numeri 12), 15),19),20) e 27-ter) del citato articolo 10, inserendo le ONLUS nelle previsioni esentative di carattere soggettivo ivi disciplinate.

Per effetto della modifica dell'art.10, n.12) in esame, risultano esenti dall'I.V.A. le cessioni di beni, previste dall'art.2, n.4), del D.P.R. n.633 del 1972, per le quali l'imprenditore ha operato la detrazione all'atto dell'acquisto o dell'importazione, effettuate in favore delle ONLUS.

Si precisa, altresì, che le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa restano comunque escluse dal campo di applicazione del tributo, ivi comprese quelle effettuate nei confronti delle ONLUS, ai sensi dell'art.19-bis1, comma 1, lett. h) e dell'art.2, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

A seguito delle modifiche apportate ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell'art.10 del D.P.R. n. 633 del 1972, le esenzioni dall'I.V.A. si estendono alle ONLUS, nei limiti delle attività loro consentite come precisato nel paragrafo 1 relativo ai requisiti per la qualificazione delle ONLUS.

Le prestazioni esenti da I.V.A. e indicate nei numeri sopra richiamati sono le seguenti:

- *prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati (art. 10, n. 15);*
- *prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19);*
- *prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati* alle strutture di detti organismi (art.10, n 20);

– *prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese direttamente (art.10, n.27-ter).*

Si evidenzia che detta disposizione individua come destinatari delle prestazioni socio-sanitarie agevolate solo alcuni dei soggetti considerati dall'art. 10, comma 2, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997. Tale ultima disposizione ricollega, infatti, il perseguimento delle finalità di solidarietà sociale alla circostanza che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano rese nei confronti della più ampia categoria delle persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Pertanto, le prestazioni socio-sanitarie rese nei confronti di soggetti svantaggiati non menzionati nell'art.10, n.27-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972 non godono del trattamento di esenzione ivi previsto rimanendo, quindi, assoggettate ad imposta con applicazione della aliquota ordinaria.

In relazione alle prestazioni di cui al n.27-ter) dell'art.10 in esame, occorre precisare che di recente l'art.17, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n.449, ha modificato l'art.10, n.27-ter) del D.P.R. n.633 del 1972.

La previgente formulazione era la seguente:

"27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n.833, o da

enti aventi finalità di assistenza sociale, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere".

In forza della modifica apportata dal citato art.17, comma 38, della legge n.449 del 1997, le parole *"sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni e contratti in genere"* sono state sostituite con la parola *"direttamente"*. Ne consegue che rientrano nella previsione di esenzione in esame le sole prestazioni socio-sanitarie che le ONLUS rendono ai soggetti appartenenti alle categorie menzionate nel citato art. 10, n.27 ter), in esecuzione di un'obbligazione contrattuale assunta direttamente nei confronti dei soggetti interessati. Restano, invece, assoggettate all'I.V.A., con applicazione della aliquota ordinaria, le prestazioni di cui trattasi rese dalle ONLUS in favore delle predette categorie di soggetti svantaggiati ma in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni, contratti in genere stipulati o conclusi con soggetti terzi. Ad esempio, resta esclusa dall'esenzione l'ipotesi in cui l'obbligo di rendere la prestazione socio-sanitaria sia assunto dalla ONLUS nei confronti di un Comune committente del servizio di assistenza socio-sanitaria.

Si rammenta che un'analoga limitazione non è stata introdotta nel n.41-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% alle prestazioni socio- sanitarie ed educative rese da cooperative sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in genere. In riferimento alla richiamata voce n.41-bis) della citata tabella A, verranno forniti chiarimenti nel paragrafo seguente.

5.2 Applicazione delle previsioni di maggior favore per le organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali

Come chiarito nel paragrafo 1.10, relativo agli *enti considerati in ogni caso ONLUS*, l'art.10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997, fa salve

le previsioni di maggior favore per i soggetti considerati automaticamente ONLUS.

La norma acquista particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, poichè la convenienza della scelta fra disposizioni agevolative dettate dalla legislazione speciale (legge n.266 del 1991, legge n.49 del 1987 e legge n.381 del 1991) e quelle recate dall'art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997 non risulta immediatamente dal confronto fra i diversi regimi agevolativi bensì dall'analisi concreta delle circostanze in cui il soggetto interessato svolge l'attività.

Le disposizioni recate dalla normativa speciale in favore degli enti in argomento sono le seguenti:

- l'art.8, comma 2, della legge n.266 del 1991, il quale dispone che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi e pertanto sono escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A.;
- gli artt.14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n.49 del 1987, i quali stabiliscono, rispettivamente, che alcune operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e delle associazioni non governative che provvedono al trasporto e alla spedizione di beni all'estero, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto al pari delle importazioni di beni destinati alle medesime finalità e che le attività di cooperazione svolte dalle organizzazioni non governative sono da considerarsi attività di natura non commerciale;
- l'art.7, comma 3, della legge n.381 del 1991, che ha aggiunto alla Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n.633 del 1972, il n.41-bis), assoggettando

all'aliquota del 4% le prestazioni di carattere socio- sanitario ed educativo rese da cooperative sociali.

Tale voce 41-bis) della Tabella A è stata oggetto di numerosi interventi modificativi, da ultimo apportati dall'art.4-bis del decreto legge 2 ottobre 1995, n.415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n.507, in base al quale risultano attualmente assoggettate all'aliquota del 4% *le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disasattamento e. di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.*

Si precisa al riguardo che la norma sopra riportata non torna applicabile alle cooperative diverse da quelle sociali di cui alla legge n.381 del 1991, che si qualificano come ONLUS ai sensi del decreto legislativo n.460 del 1997.

Dette società cooperative-ONLUS applicano, infatti, per le suddette prestazioni la disposizione di cui all'art.10, n.27-ter) del D.P.R. n.633 del 1972, in forza della quale le prestazioni stesse sono esenti dall'applicazione dell'I.V.A, mentre le cooperative sociali possono applicare, fra le due, la disposizione di maggior favore, ai sensi del menzionato articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997.

Si chiarisce che la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli Uffici secondo le modalità indicate dal regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n.442, disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei

comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'I.V.A. un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni.

Pertanto, qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota I.V.A. del 4% ad alcune prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo, ai sensi della legge n.381 del 1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentative previste dal D.P.R. n.633 del 1972, art.10, n.27-ter), per altre prestazioni socio-sanitarie, e n.20), per ulteriori prestazioni educative.

Analogamente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le organizzazioni non governative non possono avvalersi, nello stesso anno d'imposta, delle disposizioni recate dall'art.14 del decreto legislativo n.460 del 1997 unitamente alle norme dell'art.8, comma 2, della legge n.266 del 1991 e degli articoli 14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n.49 del 1987, che rispettivamente le riguardano.

6. ESONERO DALLA CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI AI FINI I.V.A..

L'art.15 del decreto legislativo n.460 del 1997 contiene una disposizione agevolativa in materia di osservanza degli obblighi contabili prescritti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, le operazioni riconducibili alle attività istituzionali svolte dalle ONLUS elencate dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997.

Sono, invece, soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi le operazioni direttamente connesse a quelle istituzionali.

Permane, tuttavia, per tutte le attività di natura commerciale, sia istituzionali che connesse, l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972, qualora non ricorrano i presupposti di legge di cui al menzionato articolo 22 dello stesso decreto, come, si evince dal disposto dell'articolo 15 del decreto legislativo in esame.

Resta inteso che in tutte le cennate ipotesi di operazioni effettuate dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indipendentemente dalla natura istituzionale o meno dell'attività esercitata, dovranno essere osservati gli adempimenti contabili previsti dal titolo secondo del più volte citato decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 e cioè l'obbligo di registrazione, di liquidazione del tributo, e relative annotazioni, nonchè quello di presentare le dichiarazioni.

7. ALTRE AGEVOLAZIONI

Il decreto legislativo n.460 del 1997, agli articoli dal 17 al 24 ha previsto numerose agevolazioni a favore delle ONLUS in materia di imposte indirette, tasse e tributi locali, in conformità a quanto previsto dall'art.3, comma 189, lett.g) della legge n.662 del 1996.

7.1 Esenzioni dall'imposta di bollo

L'art.17 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'art.27-bis. Detta disposizione stabilisce che sono esenti dal tributo in

esame gli "*atti, documenti, istanze, contratti, nonchè copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)*".

Si sottolinea che l'agevolazione introdotta riguarda le ONLUS sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere.

Poichè l'elencazione degli atti esenti deve ritenersi tassativa, gli atti non espressamente elencati ma ricompresi nella tariffa del bollo, approvata con D.M. 20 agosto 1992 e successive modificazioni, non possono godere del beneficio in parola.

7.2 Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

L'art.18 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, l'art.13-bis, il quale stabilisce che: "*gli atti e provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative*".

7.3 Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

L'art.19 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, aggiungendo, dopo le parole: "*altre finalità di pubblica utilità*" le seguenti "*, nonchè quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)*".

Il nuovo testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni risulta, quindi, così formulato:

"Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, nè quelli a favore di enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, nonchè quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

Si precisa che in forza del richiamo all'art.3 del decreto legislativo n.346 del 1990, contenuto negli artt.1 e 10 del decreto legislativo n.347 del 1990, concernente il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, l'esenzione è estesa anche alle imposte ipotecarie e catastali relativamente ai medesimi trasferimenti.

7.4 Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva

L'art.20, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.25, primo comma, lett.c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, aggiungendo, dopo le parole: *"pubblica utilità"* le seguenti *", nonchè da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)"*.

Il nuovo testo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. n.643 del 1972, prevede l'esenzione dall'INVIM *"degli immobili acquistati a titolo gratuito, anche per causa di morte, da enti pubblici o privati legalmente riconosciuti qualora la donazione, l'istituzione di erede o il legato abbiano scopo specifico di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica o pubblica utilità, nonchè da organizzazioni non lucrative di utilità sociale".*

Evidentemente l'esenzione si riferisce alle donazioni in quanto l'acquisto a titolo gratuito per causa di morte trova la sua disciplina nel secondo comma dello stesso art.20 del decreto legislativo n.460 del 1997. Con il secondo comma del precitato art.20 viene introdotta, in favore delle ONLUS, l'esenzione dall'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'art.11 del decreto legislativo 28 marzo 1997, n.79, convertito con modificazioni nella legge 28 maggio 1997, n.140.

Il testo del secondo comma dell'art.20 del decreto legislativo n.460 del 1997, è il seguente:

"L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n.79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n.140, non è dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Appare opportuno, al riguardo, riportare il testo dell'art.11, comma 3, del decreto-legge n.79 del 1997, convertito, con modificazioni, nella legge n.140 del 1997:

"In deroga a quanto stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.643, per gli immobili caduti in successione, acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, è dovuta solidalmente dai soggetti che hanno acquistato il diritto di proprietà, oppure diritti reali di godimento sugli immobili medesimi, una imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, pari all'uno per cento del loro valore complessivo alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 250 milioni di lire. L'imposta non si detrae da quella sulle successioni e, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri.

In luogo della dichiarazione di cui all'art.18 del citato decreto n.643 del 1972, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure uno di essi, devono adempiere gli obblighi previsti dagli articoli 29, comma 1, lettera n-bis),

e 30 comma 1, lettere b) e c). Per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al citato decreto n.643 del 1972. L'imposta sostitutiva si applica alle successioni apertesi fino alla data del 1° gennaio 2003".

Le disposizioni esonerative sopra citate hanno effetto dal 1° gennaio 1998 e quindi si applicano alle donazioni poste in essere ed alle successioni aperte a decorrere dal 1° gennaio 1998.

7.5 Esenzioni in materia di tributi locali

Con l'art.21 del decreto legislativo n.460 del 1997 viene attribuito ai comuni, alle province, alle regioni nonchè alle province autonome di Trento e Bolzano il potere di deliberare in favore delle ONLUS riduzioni od esenzioni dal pagamento di tributi di pertinenza degli enti stessi e dei connessi adempimenti.

Trattasi di un potere discrezionale esercitabile dall'ente locale con propria deliberazione. Si richiama a tal fine l'art.52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, che disciplina la potestà regolamentare delle province e dei comuni in materia di entrate, anche tributarie.

7.6 Agevolazioni in materia di imposta di registro

Con l'art. 22 del decreto legislativo n.460 del 1997 vengono disposte modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131. In particolare l'anzidetto art.22, alla lett.a), introduce nell'art.1 della tariffa, parte prima, allegata al menzionato testo unico del 1986, dopo il settimo periodo, un ottavo periodo così formulato *"se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000"* e aggiunge, inoltre, dopo la

nota II-ter) dello stesso art.1 della tariffa, la nota II-quater) che espressamente dispone: *"A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonchè una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta".*

La lettera b) del medesimo art.22 del decreto legislativo n.460 del 1997 aggiunge, alla citata tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, l'articolo 11-bis che dispone l'applicazione dell'imposta fissa di lire 250.000 per gli *"atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale".*

Con le norme sopra riportate viene introdotto a regime, ai fini dell'imposta di registro, il trattamento agevolato degli atti posti in essere dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la lettera a) dell'art.22 in esame introduce un trattamento di favore, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, pari a lire duecentocinquantamila, per *"i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento"* nei confronti delle ONLUS, purchè ricorrano le condizioni, di seguito esplicitate, dettate dalla nota II-quater) della tariffa, parte prima.

Per usufruire del regime di cui si tratta è fatto obbligo alla ONLUS di rendere nell'atto di acquisto la dichiarazione di intento dalla quale risulti la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento della propria attività; l'utilizzo diretto del bene deve essere realizzato entro due anni dalla data di acquisto. Il regime agevolato spetta, quindi, solo nell'ipotesi in cui

gli immobili entro due anni dall'acquisto vengano destinati, in quanto strumentali, allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione.

Nell'ipotesi in cui sia stata resa nell'atto di acquisto una dichiarazione d'intento mendace, ovvero non sia stato realizzato, nel biennio previsto, l'utilizzo diretto del bene ai fini istituzionali della ONLUS, è disposta la decadenza dal beneficio tributario e, quindi, il recupero dell'imposta di registro nella misura ordinaria, nonchè l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta.

In relazione alla lettera b) dello stesso art.22 del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997, si osserva che, in presenza delle condizioni previste, vengono agevolati anche gli atti costitutivi e gli atti recanti modifiche statutarie delle ONLUS per i quali è stabilita l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa.

A tale proposito, considerata la genericità della previsione normativa, appare evidente che sono compresi nel regime di favore gli atti sopra individuati che recano, tra l'altro, conferimenti di proprietà o di diritti reali di godimento su beni mobili ed immobili.

Con riferimento al trattamento tributario riservato agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie si precisa che l'agevolazione compete anche prima dell'effettuazione della comunicazione prevista dall'art.11 del decreto legislativo n.460 del 1997 e che pertanto gli Uffici, in tale ipotesi, sono tenuti successivamente ad accertare che i soggetti beneficiari del regime di favore abbiano provveduto alla suddetta comunicazione nei termini prescritti dalla norma secondo quanto precisato nel precedente paragrafo relativo alle comunicazioni.

L'Ufficio, conseguentemente, provvederà a recuperare le normali imposte qualora, dai controlli effettuati successivamente, non risultino rispettate le previsioni dell'art.11 sopra richiamato.

7.7 Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

L'art.23 del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che:

"1. L'imposta sugli spettacoli non è dovuta per le attività spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.640, svolte occasionalmente dalle ONLUS, nonchè dagli enti associativi di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), in concomitanza di celebrazioni ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n.400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinchè l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerasi occasionale."

La disposizione in esame prevede l'esenzione dall'imposta sugli spettacoli per le attività spettacolistiche svolte occasionalmente sia dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale sia dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Le attività spettacolistiche per le quali non è dovuta l'imposta sugli spettacoli sono quelle indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n.640 del 1972.

L'esenzione spetta a condizione che l'attività spettacolistica:

1) sia svolta occasionalmente;

2) sia svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
3) sia data comunicazione della attività all'ufficio accertatore territorialmente competente (SIAE) prima dell'inizio della stessa.

7.8 Agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

L'art.24 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha esteso alle ONLUS il regime agevolato per le lotterie, tombole e pesche di beneficenza già previsto per gli enti morali, le associazioni ed i comitati senza fini di lucro dall'art.40, comma 1 del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n.1933, convertito dalla legge 5 giugno 1939, n.973.

Ai sensi dell'art.40 del regio decreto n.1933 del 1938 come modificato dal decreto legislativo n.460 del 1997, l'Ufficio delle Entrate, o la Direzione Regionale delle Entrate ove esso non sia stato ancora attivato, può autorizzare, previo nulla osta della Prefettura:

"1)le lotterie promosse e dirette da enti morali, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, con vendita di biglietti staccati dai registri a matrice in numero determinato, il cui importo complessivo per ogni singola operazione non superi la somma di lire 100.000.000. La vendita di biglietti deve essere limitata al territorio della provincia;

2) le tombole promosse e dirette da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purchè il prodotto netto di esse sia destinato a scopi assistenziali, educativi e culturali e purchè i

premi non superino complessivamente la somma di lire 25.000.000. La vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e nei comuni limitrofi e deve effettuarsi per il tramite delle ricevitorie del lotto;

3) le pesche o banchi di beneficenza promossi e diretti da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purchè l'operazione sia limitata al territorio del comune ed il ricavato non ecceda la somma di lire 100.000.000."

Al fine di ottenere la prescritta autorizzazione, i soggetti promotori delle suindicate iniziative devono produrre apposita istanza in carta da bollo all'Ufficio delle Entrate o alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

All'istanza deve essere allegata la documentazione prevista dall'articolo 90 del Regolamento sui servizi del lotto (Regio decreto 25 luglio 1940, n.1077).

Si ritiene che sia estensibile anche alle ONLUS, quali soggetti legittimati ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo n.460 del 1997 a promuovere lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, il disposto del penultimo comma dell'art.40 del sopracitato regio decreto-legge n.1933 del 1938, introdotto dall'articolo 8 della legge 26 marzo 1990, n.62, che prevede un particolare regime per le tombole i cui premi non superino complessivamente tre milioni di lire e per le pesche di beneficenza il cui ricavato non ecceda la somma di £.15.000.000, promosse in occasioni di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste o sagre stesse. Dette manifestazioni sono considerate trattenimenti ai sensi dell'art.69 del T.U. delle leggi di Pubblica Sicurezza, approvato con R.D. 18 giugno 1931, n.733, e, pertanto, soggette alla sola autorizzazione amministrativa rilasciata da Comuni ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 24 luglio 1977, n.616.

Per quanto concerne, infine, il regime fiscale relativo alle lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, si segnala che, a seguito dell'abolizione, per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 19 della legge 27 dicembre 1997, n.449, della tassa di lotteria, a decorrere dal 1° gennaio 1998, dette iniziative sono assoggettate alla sola ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 10 per cento del valore dei premi, ai sensi dell'art.30 del D.P.R. n.600 del 1973. Detta ritenuta non è dovuta per lo svolgimento di tombole e pesche di beneficenza promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale.

8. SCRITTURE CONTABILI DELLE ONLUS

L'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, introduce nel D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, l'art.20-bis, il quale, a fronte delle agevolazioni tributarie riconosciute alle ONLUS, stabilisce obblighi formali e contabili intesi come strumento di trasparenza ed efficienza della gestione delle ONLUS medesime .

Il testo dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973 è il seguente:

"1. *Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:*

a) *in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;*

b) *in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16, e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli atri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662.*

2. *Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.*

3. *I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.*

4. *In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle provincie autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n.266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49 possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.*

5. *Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili."*

Le norme riportate, in sostanza, prevedono che le ONLUS, diverse da quelle costituite in forma di società cooperativa, per le quali restano fermi gli adempimenti contabili propri delle società ed enti commerciali, per espressa disposizione legislativa devono assolvere, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, una serie di adempimenti che di seguito si illustrano..

Il comma 1, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973, dispone nei confronti delle ONLUS l'obbligo di redigere, relativamente all'attività complessivamente svolta, comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che delle attività connesse, scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere relativamente a ciascun periodo della gestione.

Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Sostanzialmente in detto documento dovrà essere riportato il bilancio o rendiconto annuale, richiesto dall'art.10, comma 1, lett.g) del decreto legislativo n.460 del 1997, opportunamente elaborato al fine di porre in rilievo le diverse attività svolte dalla ONLUS.

Le scritture in argomento non necessitano di particolari formalità di vidimazione o di bollatura, ma vanno conservate, unitamente alla relativa documentazione ai sensi dell'art.22 del D.P.R. n.600 del 1973.

Il comma 2, dell'art.20-bis, dello stesso D.P.R. n.600 del 1973, considera assolti gli obblighi di cui al precedente comma 1, lett.a), qualora la contabilità della ONLUS consti del libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito all'art.2216 del codice civile e del libro inventari di cui all'art. 2217 del codice civile.

Il comma 1, lett.b), dell'art.20-bis in esame, impone alle ONLUS, relativamente alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, di tenere le scritture contabili previste dagli artt.14, 15, 16 e 18 del D.P.R. n.600 del 1973.

Trattasi, in definitiva, di una contabilità specifica concernente le attività di cui all'art.10, comma 5, del decreto legislativo n.460 del 1997. Ovviamente detta contabilità non si pone come alternativa agli obblighi sopra illustrati previsti dalla precedente lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973, ma coesiste con gli stessi che, come sopra accennato, si riferiscono a tutte le attività, istituzionali e connesse, svolte dalla ONLUS.

Si evidenzia, inoltre, che il citato comma 1, lett.b), dell'art.20-bis consente alle ONLUS che conseguono annualmente, in relazione alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, ricavi per un ammontare non superiore a 30 o a 50 milioni di lire, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi, di assolvere gli adempimenti contabili, in luogo di quelli prescritti in via generale ai fini dell'I.V.A. e quelli prescritti per le attività connesse ai fini delle imposte sui redditi, secondo le disposizioni di cui all'art.3, comma 166 della legge 23 dicembre 1996, n.662.

In particolare, i predetti soggetti possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni effettuate in ciascun mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini dell'I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n.37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art.25 del D.P.R. n.633 del 1972 o nel prospetto sopra

menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n.10/E del 17 gennaio 1997).

Un'ulteriore semplificazione in relazione agli adempimenti contabili è prevista, dal comma 3 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, per le ONLUS che nel corso del periodo d'imposta non abbiano conseguito, dall'esercizio delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse, proventi per un ammontare superiore a lire 100 milioni, limite modificato annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398 (cioè con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in relazione alla variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, relativo al periodo di dodici mesi terminante il 31 agosto di ciascun anno rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente).

Le ONLUS in possesso di tale requisito possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche di cui al primo comma, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973 (ferme restando le scritture contabili prescritte per le attività connesse dello stesso art.20-bis, lett.b) e gli adempimenti contabili stabiliti ai fini dell'I.V.A.) nonchè della situazione patrimoniale, economica e finanziaria ivi prevista, il rendiconto delle entrate e delle spese complessive nei termini e nei modi di cui all'art.20 del D.P.R. n.600 del 1973, nel testo integrato dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Detto rendiconto, pertanto, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Per esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza, il rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa.

Il comma 4 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, prevede una disciplina semplificata per le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri

istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, ai sensi dell'art.6 della legge 11 agosto 1991, n.266, e per le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49.

Detti soggetti possono, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, previste dall'art.20-bis, comma 1, lett.a) del D.P.R. n.600 del 1973, redigere e tenere un rendiconto delle entrate e delle spese relative all'attività complessivamente esercitata nei termini e nei modi di cui all'art.20, del D.P.R. n.600 del 1973, come integrato dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997, indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti

Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e accompagnato da una relazione illustrativa ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggior chiarezza.

Il comma 5 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, introduce un particolare onere nei confronti delle ONLUS i cui proventi complessivi superino, per due anni consecutivi, l'ammontare di due miliardi di lire, importo modificabile annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, già in precedenza illustrate.

Pertanto, qualora il detto ammontare di due miliardi di lire venga superato consecutivamente per il secondo periodo d'imposta, già per il periodo medesimo dovrà essere predisposta, in allegato al bilancio di competenza del periodo stesso ed al rendiconto previsto dal decreto legislativo n.460 del 1997, una relazione di controllo sottoscritta da uno o più iscritti nel registro dei revisori contabili.

Il comma 2, dell'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, stabilisce, poi, espressamente che per gli enti ecclesiastici e per le associazioni di promozione sociale di cui all'art.10, comma 9, dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, l'applicazione degli obblighi contabili di cui all'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, anzichè all'attività complessivamente svolta dai soggetti

stessi, è limitata alle sole attività, istituzionali e a quelle ad esse connesse, ammesse al regime proprio delle ONLUS.

La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle predette attività costituisce condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stessi delle disposizioni agevolative introdotte dal decreto legislativo n.460 del 1997, così come previsto dal citato comma 9 dell'art.10 del decreto medesimo.

9. SANZIONI E RESPONSABILITA' DEI RAPPRESENTANTI LEGALI E DEGLI AMMINISTRATORI DELLE ONLUS

L'art.28 del decreto legislativo n.460 del 1997, ferme restando le altre sanzioni previste dalle leggi tributarie, stabilisce specifiche sanzioni amministrative per le violazioni delle disposizioni in esso contenute.

Il testo dell'art.28 è il seguente:

"1.*Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie:*

a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni;

b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 1;

c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, è punito con la sanzione amministrativa da lire 600 mila a lire 6 milioni.

2. *Le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo comma e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29*

settembre 1973, n.600, dall'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della ONLUS.

3. I rappresentanti legali ed i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal presente decreto legislativo, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati"

Il comma 1, lett.a), dell'articolo in esame prevede l'applicazione di una specifica sanzione nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi della ONLUS qualora la stessa usufruisca dei benefici recati dal decreto legislativo n.460 del 1997, in assenza dei necessari requisiti di carattere soggettivo od oggettivo, espressamente previsti dal comma 1 dell'art.10 del citato decreto, o allorchè siano state violate le disposizioni statutarie in relazione al divieto di svolgere attività diverse da quelle espressamente previste dall'art.10 o al divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione, di cui rispettivamente alle lettere c) e d), del comma 1, dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997.

La sanzione prevista è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 2 milioni ed un limite massimo di lire 12 milioni.

La seconda violazione, prevista dal comma 1, lett.b), dell'art.28 del decreto legislativo n.460 del 1997, come già precisato al paragrafo concernente la comunicazione, si rende applicabile nei confronti dei soggetti sopra menzionati qualora non risulti effettuata la comunicazione prescritta dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997.

Si precisa al riguardo che la sanzione in commento trova applicazione nel caso in cui l'ente, in mancanza della predetta comunicazione, abbia usufruito delle agevolazioni riservate alle ONLUS.

La sanzione è stabilita in misura variabile tra un limite minimo di lire 200 mila e un limite massimo di lire 2 milioni.

Ulteriore fattispecie di violazione, individuata dall'art.28, comma 1, in esame ha carattere generale essendo rivolta a chiunque abusi dell'acronimo ONLUS ovvero di altre parole anche in lingua straniera o locuzioni analoghe idonee a trarre in inganno circa la qualifica dell'ente..

In quest'ultimo caso la sanzione è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 600 mila e un limite massimo di lire 6 milioni.

Competente ad irrogare le sanzioni amministrative di cui sopra è l'Ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale della ONLUS.

Si fa presente che l'art.28 del decreto legislativo in esame, al comma 2, richiama l'art.54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, che è stato abrogato dall'art.16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471.

Ai fini della determinazione delle sanzioni fissate dallo stesso articolo 28 deve farsi, pertanto, riferimento all'art.7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472.

10. RINVIO ALLA NORMATIVA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art.26 del decreto legislativo n.460 del 1997 contiene una norma di carattere residuale con la quale viene precisato che si applica alle ONLUS, per quanto non specificamente disciplinato, la normativa relativa agli enti non commerciali.

La disposizione in particolare richiama gli articoli 2 e 9 dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, concernenti rispettivamente agevolazioni per le occasionali raccolte pubbliche di fondi e per i contributi corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento convenzionato di attività e agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali. Da ciò consegue, in particolare, che le ONLUS, al pari degli enti non commerciali, possono svolgere attività di raccolta pubblica di fondi in via occasionale alle condizioni e limiti stabiliti dall'art.2 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Si rinvia, pertanto, per i chiarimenti in merito alle anzidette norme, alla circolare n.124/E del 12 maggio 1998, paragrafi 2 e 7.

Si ritiene di dover precisare che le disposizioni concernenti gli enti non commerciali, ivi comprese quelle recate dai richiamati articoli 2 e 9 del decreto legislativo n.460 del 1997, non si applicano, in quanto incompatibili, alle società cooperative ONLUS, atteso che queste ultime, come già precisato, sono inquadrabili fra i soggetti di cui all'art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R. e sono, pertanto, assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali.

* * *

*

Si pregano gli Uffici in indirizzo di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il direttore generale
del Dipartimento delle entrate
ROMANO

98A5948

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(1651431) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.